

ОСНОВНЫЕ ОСОБЕННОСТИ АДМИНИСТРИРОВАНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ГРУППЫ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ

УДК 336.221.4

Ксения Анисовна Ханафина,
аспирант кафедры Налогов и налогообложения Московского государственного университета экономики, статистики и информатики (МЭСИ)
Тел. (905) 752-49-50
Эл. почта: kerushka89@gmail.com

С 1 января 2012 года вступили в силу дополнения в Налоговый кодекс Российской Федерации, связанные с возможностью консолидации взаимозависимых налогоплательщиков с целью уплаты налога на прибыль.

Консолидированная группа налогоплательщиков стала новым инструментом в российской экономике, требующего особого подхода к налоговому администрированию. Его введение является одним из основополагающих направлений реформирования налоговой системы России. Любое изменение налогового законодательства влечет за собой возникновение массы трудностей и неопределенностей как со стороны налогоплательщика, так и со стороны налоговых органов.

В своей статье автор проводит анализ основных особенностей администрирования консолидированной группы налогоплательщиков по налогу на прибыль.

Ключевые слова: консолидированная группа налогоплательщиков, ответственный участник, налоговая база, участник группы.

Kseniya A. Khanafina

Post-graduate student, the Department of Tax and Taxation, Moscow State University of Economics, Statistics and Informatics (MESI)
Tel.: (905) 752-49-50
E-mail: kerushka89@gmail.com

THE MAIN FEATURES OF ADMINISTRATION OF THE CONSOLIDATED GROUP OF TAXPAYERS FOR INCOME TAX

Since January 1, 2012 came into force amendments to the Tax Code of the Russian Federation related to the possible consolidation of interdependent taxpayers to pay income tax.

The consolidated group of taxpayers has become a new tool in the Russian economy, which requires a special approach to tax administration. Its introduction is one of the pillars of the reform of the tax system in Russia. Any change in the tax legislation gives rise to the mass of the difficulties and uncertainties of both the taxpayer and the tax authorities. In his article, the author analyzes the main features of the administration of the consolidated group of taxpayers for income tax.

Keywords: consolidated group of taxpayers, the responsible party, the tax base, a member of the group.

1. Введение

Федеральный закон от 16.11.2011 № 321-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков» (далее – Закон № 321-ФЗ) ввел с 1 января 2012 года в российское налоговое законодательство новое понятие – консолидированная группа налогоплательщиков (КГН). Введение в действие института консолидации непосредственно связано с внесением изменений в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, направленных на совершенствование системы противодействия трансфертному ценообразованию.

Впервые понятие «консолидированный налогоплательщик» появилось в начале прошлого столетия в Австрии [5, с.40]. В настоящее время оно широко используется во многих развитых странах мира, в том числе в США, Великобритании, Германии, Франции, Испании, Голландии [3, с. 12; 7 с. 96].

2. Администрирование налога на прибыль по консолидированной группе налогоплательщиков

Основные положения определяющие КГН содержатся в главе 3.1 «Консолидированная группа налогоплательщиков» Налогового Кодекса Российской Федерации.

В соответствии со ст. 25.1 консолидированной группой налогоплательщиков признается их добровольное объединение на основе договора в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного результата финансово-хозяйственной деятельности. Объединяться в такую группу компаний могут налогоплательщики с высокой долей участия одной организации в другой ($\geq 90\%$).

Можно выделить следующие основные отличительные особенности уплаты налога на прибыль в рамках консолидированной группы:

– Так, в рамках консолидированной группы налоговая база по налогу на прибыль в целом по группе определяется на основании суммы всех доходов и суммы всех расходов участников группы, учитываемых в целях налогообложения. При этом финансовый результат от хозяйственных операций каждой компании группы влияния на размер налогооблагаемой прибыли не оказывает. Таким образом, консолидированная группа налогоплательщиков имеет возможность исчислять и уплачивать единый по группе налог на прибыль организации и представлять единые налоговые декларации в налоговый орган.

– Правомочием действовать от имени консолидированной группы налогоплательщиков наделен ответственный участник. Данное лицо является уполномоченным представителем участников консолидированной группы и осуществляет общие права и обязанности группы только по уплате налога на прибыль. Указанная особенность создает возможность для снижения издержек, связанных с исполнением законодательства о налогах и сборах, вследствие объединения налогоплательщиками вышеуказанных налоговых процедур.

В соответствии с Налоговым кодексом консолидированная группа налогоплательщиков считается созданной с начала налогового периода по налогу на прибыль, следующего за годом регистрации договора о ее создании.

Консолидированную группу налогоплательщиков могут образовать российские организации, удовлетворяющие определенным критериям в отношении каждого отдельного участника, кроме того, совокупные показате-

ли по всем участникам за предшествующий консолидации год должны соответствовать следующим количественным значениям:

1) совокупная сумма налога на добавленную стоимость, акцизов, налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, уплаченная в течение календарного года, предшествующего году, в котором представляются в налоговый орган документы для регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, без учета сумм налогов, уплаченных в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, составляет не менее 10 млрд руб.;

2) суммарный объем выручки от продажи товаров, продукции, выполнения работ и оказания услуг, а также от прочих доходов по данным бухгалтерской отчетности за календарный год, предшествующий году, в котором представляются в налоговый орган документы для регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, составляет не менее 100 млрд руб.;

3) совокупная стоимость активов по данным бухгалтерской отчетности на 31 декабря календарного года, предшествующего году, в котором представляются в налоговый орган документы для регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, составляет не менее 300 млрд руб.

4) участники группы должны непосредственно и (или) косвенно участвовать в уставном (складочном) капитале других участников и доля такого участия в каждой такой организации составляет не менее 90 процентов.

5) размер чистых активов каждого участника превышает размер его уставного (складочного) капитала [10].

Кроме того, необходимо отметить, что в консолидированную группу налогоплательщиков не могут входить:

- организации, являющиеся резидентами особых экономических зон;
- компании, применяющие специальные налоговые режимы;

– профессиональные участники рынка ценных бумаг, не являющиеся банками;

– предприятия, являющиеся участниками иной консолидированной группы налогоплательщиков;

– фирмы, не признаваемые плательщиками налога на прибыль организаций, а также использующие право на освобождение от обязанности по уплате указанного налога;

– организации, осуществляющие образовательную и (или) медицинскую деятельность и применяющие налоговую ставку 0% по налогу на прибыль;

– компании, являющиеся плательщиками налога на игорный бизнес;

– клиринговые предприятия;

– банки, страховые компании, негосударственные пенсионные фонды и профессиональные участники рынка ценных бумаг, не являющиеся банками, за исключением случаев, когда указанные категории организаций формируют группу, в которую входят аналогичные структуры. То есть, например, банки могут входить в консолидированную группу, которую составляют другие организации – банки [3, с. 17].

Помимо этого, каждая организация, желающая войти в консолидированную группу, должна отвечать следующим требованиям:

– компания не должна находиться в процессе реорганизации или ликвидации;

– в отношении ее не возбуждено производство по делу о несостоятельности (банкротстве).

Учитывая заданные в Налоговом кодексе условия необходимо понимать, что КГН будут создавать только крупнейшие налогоплательщики.

Ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков согласно п. 3 ст. 25.1 НК РФ признается участник консолидированной группы налогоплательщиков, на которого в соответствии с договором о создании консолидированной группы налогоплательщиков возложены обязанности по исчислению и уплате налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков

и который в правоотношениях по исчислению и уплате указанного налога осуществляет те же права и несет те же обязанности, что и налогоплательщики налога на прибыль организаций [3, с. 61].

Ответственный участник действует от имени консолидированной группы налогоплательщиков, является уполномоченным представителем участников консолидированной группы на основании закона и исполняет права и обязанности группы как налогоплательщика, в т.ч. по уплате налога, подаче налоговой отчетности, взаимодействию с налоговыми органами при проведении проверок. При этом участники налоговой консолидации сохраняют право самостоятельно участвовать в процедуре проведения налоговой проверки, представлять документы в налоговые органы по их запросам, обжаловать вынесенные в отношении них решения по итогам проверок. Отдельно предусматривается, что ряд важных полномочий в отношении деятельности группы ответственный участник несет и после прекращения договора о консолидации.

Необходимо отметить, что ФНС России принято принципиальное условие о том, что ответственный участник КГН будет администрироваться только в Межрегиональной инспекции по крупнейшим налогоплательщикам [9].

Учитывая, что действующее налоговое законодательство предоставляет налогоплательщику право выбирать ответственным по группе любого участника, в том числе и не стоящего на учете в МРИ по КН, в таких ситуациях принято решение о переводе ответственного участника по группе на учет в Межрегиональные инспекции по крупнейшим налогоплательщикам.

Перевод ответственного налогоплательщика возможен только после регистрации договора о создании КГН, а именно: в течение 5 рабочих дней после получения информационного сообщения о регистрации договора о создании КГН Службой принимается решение о переводе (утверждается график перевода) ответственного участника

консолидированной группы налогоплательщиков в МРИ по КН.

Для регистрации договора о создании КГН ответственный участник группы представляет в налоговый орган документы, перечень которых приведен в п. 6 ст. 25.3 НК РФ.

Необходимый пакет документов представляется в налоговый орган не позднее 30 октября года, предшествующего налоговому периоду, начиная с которого исчисляется и уплачивается налог на прибыль организаций по КГН.

Основные положения договора:

- предмет договора, перечень и реквизиты участников, наименование ответственного участника;
- перечень передаваемых полномочий ответственному участнику, порядок и сроки исполнения обязанностей и осуществления прав;
- срок на который создается группа или указание на отсутствие определенного срока;
- показатели для определения налоговой базы и уплаты налога, а также критерии распределения прибыли (численность работников (расходы на оплату труда), остаточная стоимость амортизируемого имущества);
- порядок и сроки представления ответственным участником другим участникам сведений для исчисления и уплаты налога в случаях прекращения действия или выхода из состава;
- определены размер регрессного требования участников и порядок приобретения права такого требования;
- сроки представления ответственному участнику данных налогового учета другими участниками.

Для проверки представленных документов налоговому органу отпущен 1 месяц со дня представления документов. В течение этого срока должна быть произведена регистрация договора либо принято мотивированное решение об отказе в регистрации. Отказ допускается исключительно при наличии обстоятельств, предусмотренных п. 11 ст. 25.3 НК РФ.

Кроме того, соблюдение ряда условий должно быть проверено

путем направления письменного запроса в территориальные налоговые органы по месту нахождения участников консолидированной группы.

Работу по проверке условий, дающих право на создание КГН, осуществляет налоговый орган, в который подается заявление о регистрации договора о создании КГН.

Предусмотрено, что в течение трех рабочих дней с даты поступления документов на регистрацию, налоговый орган по месту учета ответственного участника должен через Управление ФНС России по субъекту Российской Федерации направить в ФНС России копии заявления и договора, а в последующем – документы о регистрации договора (или об отказе в регистрации).

В этот же срок необходимо направить запросы в территориальные налоговые органы по месту учета каждого участника и месту нахождения каждого обособленного подразделения каждого участника.

Налоговый орган по месту учета участника консолидированной группы или обособленного подразделения должен исполнить полученный запрос в течение 7 рабочих дней со дня получения запроса.

Проверка представленных документов осуществляется с использованием информационных ресурсов налоговых органов, в том числе

ресурсов федерального уровня (например, ЕГРЮЛ, ЕГРН), информации, полученной из общедоступных источников (интернет-сайты Минэкономразвития России, ЦБ, ФСФР и т.д.).

Администрирование налога на прибыль по консолидированной группе осуществляется налоговой инспекцией по крупнейшим налогоплательщикам по месту учета в таком качестве ответственного участника группы.

3. Порядок уплаты налога на прибыль организаций консолидированной группой налогоплательщиков

Объектом обложения налогом на прибыль организаций по КГН признается прибыль, которая для организаций – участников КГН представляет собой величину совокупной прибыли участников КГН, приходящейся на данного участника.

Ответственный участник определяет консолидированную налоговую базу КГН самостоятельно на основании данных налогового учета всех участников группы нарастающим итогом с начала налогового периода как арифметическую сумму доходов всех участников этой группы, уменьшенную на арифметическую сумму расходов всех ее участников. Отрицательная разница признается убытком КГН.

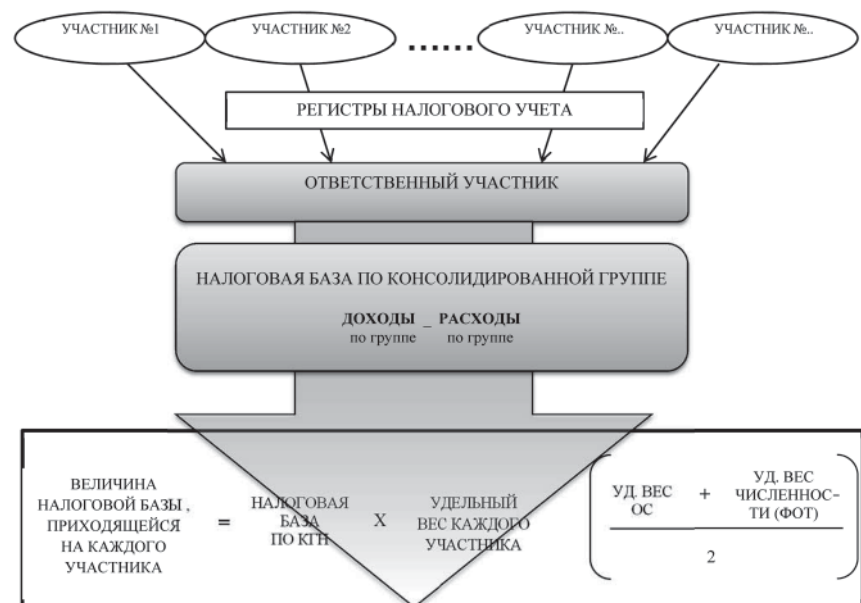


Рис. 1. Порядок определения налоговой базы по каждому участнику группы

Налоговая база каждого участника или их обособленного подразделения консолидированной группы рассчитывается исходя из средней арифметической величины удельного веса среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества конкретного участника (обособленного подразделения) в среднесписочной численности работников и остаточной стоимости амортизируемого имущества по группе в целом (рис. 1).

После определения доли прибыли участников КГН (обособленного подразделения участника) ответственный участник по итогам отчетного периода определяет сумму авансового платежа по налогу на прибыль.

Порядок исчисления налога и авансовых платежей по налогу на прибыль организаций установлен статьей 286 Кодекса.

По итогам каждого отчетного (налогового) периода налогоплательщики исчисляют сумму авансового платежа (налога), исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного (налогового) периода. В течение отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму ежемесячного авансового платежа.

Сумма ежемесячного авансового платежа в I квартале года, в котором консолидированная группа начала функционировать, определяется как сумма ежемесячных авансовых платежей всех участников группы, подлежащих уплате в III квартале предшествующего года.

Соответственно, ответственный участник по итогам налогового периода (квартала, года) рассчитывает сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет.

Если в результате расчета, т.е. после уменьшения доходов КГН на сумму расходов, имеет место отрицательный результат, то он признается убытком группы. На сумму убытка ответственный участник может уменьшить налоговую базу следующего налогового периода.

Участники КГН, понесшие убытки, исчисленные в соответствии с гл. 25 НК РФ, в налоговых периодах, предшествующих налоговому периоду их вхождения в состав этой группы, не вправе уменьшить консолидированную налоговую базу на всю сумму понесенного ими убытка (на часть этой суммы), перенести убыток на будущее в порядке, установленном ст. ст. 275.1 и 283 НК РФ, начиная с налогового периода, в котором они вошли в состав такой группы. Не допускается суммирование убытков участников КГН (включая убытки, понесенные от использования объектов обслуживающих производств и хозяйств, в соответствии со ст. 275.1 НК РФ), понесенных ими до вхождения в состав этой группы, с консолидированной налоговой базой. Указанное положение распространяется также на убытки, понесенные организациями, которые вошли в состав КГН путем присоединения к участнику этой группы или слияния с участником такой группы.

Кодекс не содержит ограничений для перехода ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков на исчисление и уплату ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли всех участников этой группы.

Переход КГН на уплату ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли всех участников группы возможен до первого срока уплаты авансового платежа ответственным участником.

Выбранный способ исчисления и уплаты авансовых платежей должен быть закреплен в учетной политике для целей налогообложения КГН.

Уплата налога на прибыль оформляется налоговой декларацией по КГН, составляемой ответственным участником. Эта декларация представляется в налоговый орган по месту регистрации. К декларации должны быть приложены необходимые пояснения и документы по КГН.

Налоговые декларации по налогу на прибыль организаций по КГН составляются ответственным

участником этой группы на основе данных налогового учета и консолидированной налоговой базы в целом по КГН и представляются в налоговый орган по месту учета ответственного участника.

В Титульном листе и на каждой последующей странице Декларации указывается ИНН и КПП, который присвоен ответственному участнику консолидированной группы.

Отдельные налоговые декларации по каждому из участников КГН, по их обособленным подразделениям не составляются кроме случаев представления:

- налоговых деклараций участников консолидированной группы налогоплательщиков, получающих доходы, не включаемые в консолидируемую налоговую базу этой группы;

- налоговых расчетов при исполнении обязанности налоговых агентов по исчислению, удержанию и перечислению налога на прибыль.

4. Заключение

Введение консолидированной отчетности по налогу на прибыль и уплата данного налога исходя из совокупного финансового результата по консолидированной группе должны повлечь за собой целый ряд положительных изменений.

В первую очередь, введение КГН должно снизить стимулы для применения трансфертного ценообразования с целью минимизации сумм налога на прибыль.

Переложение обязанностей по исчислению и уплате налога на прибыль со всех участников группы на одного позволит снизить издержки, связанные с администрированием каждого субъекта консолидированной группы в отдельности [4, с.25].

На сегодняшний день созданы следующие консолидированные группы налогоплательщиков: ОАО «Новолипецкий металлургический комбинат», ОАО «Мечел», ОАО «Северсталь», ОАО «ГМК Норильский никель», «Роснефть», «Лукойл», «Газпром нефть», ОАО «Металлинвест» и ряд других.

Налогоплательщики, принявшие решение о создании группы, столкнулись с рядом трудностей.

В первую очередь они столкнулись с необходимостью определения порядка бухгалтерского учета операций между участниками КГН.

Неоднозначное влияние введение КГН оказало и на бюджеты. Так, по официальному сообщению, опубликованному Федеральной налоговой службы России в 2013 году от влияния КГН в 62 регионах поступления налога на прибыль увеличились, в том числе в 17 субъектах более, чем на 1 млрд рублей. А в 20 регионах уменьшились, из них в 11-ти более, чем на 1 млрд рублей. При этом поступления от налога на прибыль в 2013 году составили 2,1 трлн рублей, что составляет 88% от уровня поступлений 2012 года. В этом же сообщении отмечено, что снижение поступлений связано в первую очередь с ростом расходов по амортизационным отчислениям. В связи с вводом в эксплуатацию объектов по крупным инвестиционным проектам недопоступило 68,2 млрд рублей [1, 2].

Таким образом, консолидированная группа налогоплательщиков стала новым инструментом в российской экономике, требующего особого подхода к налоговому администрированию. Его введение является одним из основополагающих направлений реформирования налоговой системы России.

Литература

1. Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу на прибыль организаций по консолидированным группам налогоплательщиков: отчет по форме № 5-КГН на 31.12.2013 [Электронный ресурс] // Официальный сайт Федеральной налоговой службы РФ. URL: <http://nalog.ru> (дата обращения 20.10.2014)

2. Отчет о начислении и поступлении налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации: отчет по форме № 1-НМ на 31.12.2013 [Электронный ресурс]: Официальный сайт Федеральной налоговой службы РФ. URL: <http://nalog.ru> (дата обращения 20.10.2014)

3. Авдеев В.В. Налогообложение прибыли консолидированной группы налогоплательщиков // Все для бухгалтера. – 2013. – №1.

4. Кондрашова Н. Налоговый учет в консолидированной группе налогоплательщиков // Налоговый вестник. – 2012. – № 11.

5. Косов М.Е. Зарубежный опыт организации контроля за соблюдением налогового законодательства крупнейших налогоплательщиков, Вестник РГТЭУ Научный журнал 2009 г. № 10 (37). С 36–42.

6. Косов М.Е. Маркетинг в процессе налогового администрирования. Журнал «Вестник Московского университета МВД России» № 12, 2009 г. С. 25–29.

7. Косов М.Е. Сходство и различия в административных реформах Запада и России. Журнал «Вестник Московского университета МВД России» № 11, 2009 г. С. 94–98.

8. Косов М.Е., Киреева А.В. Ресурсная концепция налогообложения и налогового контроля. Вестник РГТЭУ. Научный журнал. 2011 г. № 1 (50). С 59–68.

9. Курбатов Т.Ю. Особенности проведения налоговыми органами мероприятий налогового контроля в отношении консолидированной группы налогоплательщиков // Налоги (газета). – 2014. – №7.

10. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика. – М.: Юрайт, 2012.

References

1. The report of the tax base and structure of charges to tax on profit for the consolidated group of taxpayers: Report on Form N-5 KGN on 31.12.2013 (In Russ.) Available at: <http://nalog.ru> (accessed 20.10.2014)

2. The report of the assessment and collection of taxes, fees and other obligatory payments to the budget of the Russian Federation: Report on Form N-1 NM on 31/12/2013 (In Russ.) Available at: <http://nalog.ru> (accessed 20.10.2014)

3. Avdeev V.V. Taxation of income of the consolidated group of taxpayers // Vse dlia bukhgaltera. – 2013. – № 1.

4. Kondrashova N. Tax accounting in the consolidated group of taxpayers // Nalogovyi vestnik. – 2012. – № 11.

5. Kosov M.E. Foreign experience in the organization of control over tax compliance largest taxpayers // Vestnik RGTJeU. Nauchnyj zhurnal. – 2009. – № 10 (37), p 36–42.

6. Kosov M.E. Marketing in the process of tax administration // Zhurnal "Vestnik Moskovskogo universiteta MVD Rossii". – 2009. – № 12, p. 25–29.

7. Kosov M.E. Similarities and differences in the administrative reform of the West and Russia // Zhurnal "Vestnik Moskovskogo universiteta MVD Rossii" – 2009. – № 11, p. 94–98.

8. Kosov M.E., Kireeva A.V. The resource concept of taxation and tax control // Vestnik RGTJeU Nauchnyj zhurnal. – 2011. – № 1 (50) p. 59–68.

9. Kurbatov T.YU. Peculiarities of carrying out by tax agencies of tax control measures with regard to the consolidated group of taxpayers. // Nalogi (gazeta). – 2014. – № 7.

10. Panskov V.G. Tax and Taxation: Theory and Practice. – M.: Iurait, 2012.